



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Gertraud Hausherr, Ing. Mag. Dr. Martin Jilch und Günter Kastner im Beisein der Schriftführer Stefan Abeln, Wladimir Neufeld über die Berufung des AA, ADR, vom 3. August 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA, vertreten durch FAVER, vom 10. Juli 2009 betreffend Einkommensteuer 2007 nach der am 24. November 2010 in ORT, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die vorliegende Berufung des Herrn AA (Bw) richtet sich gegen den am 10.07.2009 erlassenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 des Finanzamtes FA. In diesem wurde die vom Bw beantragte Ansetzung des halben Pkw-Sachbezugswertes nicht berücksichtigt.

Mit Abgabe der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2007, welche am 17.10.2008 beim Finanzamt FA eingereicht wurde, legte der Bw einen Datenträger bei, auf dem das elektronische Fahrtenbuch für sein vom Dienstgeber zur Verfügung gestelltes Fahrzeug enthalten war. In der Beilage befand sich der Antrag des Bw, dass eine Versteuerung des Pkw-Sachbezugs im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung mit 0,75% der Anschaffungskosten anstelle der vom Arbeitgeber berücksichtigten 1,5% erfolgen solle, da er

im Jahr weniger als 6.000 km an Privatfahrten mit dem dienstlichen Pkw gefahren sei. Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte seien nicht angefallen, da die Dienstreisen bereits täglich mit dem Verlassen der Wohnung begonnen hätten und somit keine Privatfahrten Wohnung – Arbeitsstätte im Fahrtenbuch enthalten seien. Sofern die vorgelegten Unterlagen nicht ausreichen würden, bat der Bw um Benachrichtigung, damit ggf. fehlende Unterlagen nachgereicht werden könnten.

Mit Bescheid vom 10.07.2009 wurde die Einkommensteuer 2007 unter Ansatz des vollen Sachbezugswertes festgesetzt.

In der Berufung des Bw vom 02.08.2009, welche im Finanzamt FA am 03.08.2009 einlangte, wandte sich der Bw gegen die Nichtberücksichtigung seines Antrages auf Verminderung des Sachbezuges.

Als Beilage übersandte er Fahrtenbücher und Aufzeichnungen.

Das vorgelegte Fahrtenbuch hatte folgenden Aufbau:

- Datum, Route (Aufreihung von Postleitzahlen, teilweise Ortsnamen, - keine Straßennamen oder genauen Adressen - , welche aufgesucht wurden), Zweck der Fahrt (Unterscheidung nur zwischen Kontakten oder Kongress/Tagung), Anfangs- und Endkilometerstand, Anzahl betrieblich gefahrener und privat gefahrener Kilometer.
- Weiters legte der Bw Aufzeichnungen zu den aufgesuchten Orten vor (Postleitzahlen, teils Ortsangaben), die der Ermittlung der Diäten dienten.

Vom Finanzamt wurde bei der Überprüfung der Unterlagen am 10.08.2009 Folgendes festgestellt:

Fahrtenbuch (EB): September fehlt, Kilometerstände falsch zu Vormonaten, Privatkilometer: 5.060 km, Aufzeichnung Diäten: Kilometerstand, Kilometerangaben Dienst unterschiedlich, September fehlt

Fahrtenbuch Berufung: Jänner, Juni, Juli, April und September fehlen, Kilometerstände falsch, unterschiedliche Kilometer bei Dienst und privat, Privatkilometer 02,03,05,08, 10-12 3.661 km

Mit Schreiben vom 12.08.2009 wurde der Bw vom FA FA, dem Wohnsitzfinanzamt, um Ergänzung seiner Berufung ersucht, welche sich auch gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2008 richtete:

„Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein firmeneigenes KFZ für Privatfahrten zu benützen, dann sind als monatlicher Sachbezug 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten

des KFZ anzusetzen. Wird das firmeneigene KFZ nachweislich im Jahresdurchschnitt für Privatfahrten nicht mehr als 500 Kilometer monatlich benützt, ist der Sachbezugswert im halben Betrag anzusetzen. Dabei sind die **Privatfahrten mittels eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches oder anderen entsprechenden Unterlagen vom Steuerpflichtigen nachzuweisen.**

Mit Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung 2006 bis 2008 wurde jeweils ein Fahrtenbuch vorgelegt, welches im jeweiligen Einkommensteuerbescheid 2006 bis 2008 mangels ordnungsgemäßer und nachvollziehbarer Aufzeichnungen nicht berücksichtigt werden konnte.

Ein Fahrtenbuch muss grundsätzlich geeignet sein, über die mit dem Fahrzeug unternommenen Fahrten Rechenschaft abzulegen und dient als Nachweis zur Ermittlung der Anzahl der betrieblich und privat gefahrenen Kilometer. Als formale Voraussetzung muss ein Fahrtenbuch, um aus ihm die für die Ermittlung des Privatanteils erforderlichen Tatsachen einwandfrei feststellen zu können, **fortlaufend und übersichtlich geführt sein und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt** zweifelsfrei und klar angeben.

Die dem Nachweis der Privatfahrten an der Gesamtleistung dienenden Aufzeichnungen müssen hinreichende Gewähr für die **Vollständigkeit und Richtigkeit** bieten und mit vertretbarem Aufwand **auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar** sein. Dazu gehört auch, dass das Fahrtenbuch zeitnah und in geschlossener Form geführt wird.

Ein Fahrtenbuch erfüllt begrifflich die Aufgabe als Eigenbeleg, über die mit einem Fahrzeug unternommenen Fahrten Rechenschaft abzulegen. Da die dabei zu führenden Aufzeichnungen eine buchförmige äußere Gestalt aufweisen sollen, verlangt der allgemeine Sprachgebrauch, dass die erforderlichen Angaben in gebundener oder jedenfalls in sich geschlossener Form festgehalten werden müssen, die nachträgliche Einfügungen oder Veränderungen ausschließt oder zumindest deutlich als solche erkennbar werden lässt. Eine lose Ansammlung einzelner Daten ohne äußeren Zusammenhang kann daher schon begrifflich kein Fahrtenbuch sein. Zudem müssen die Aufzeichnungen eine ordentliche und damit im Wesentlichen eine übersichtliche äußere Form aufweisen. Ferner ist ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch vor allem auch zeitnah zu führen.

Ziel ordnungsgemäßer Aufzeichnungen muss sein, die unzutreffende Zuordnung bzw. gänzliche Nichtberücksichtigung einzelner Privatfahrten zum beruflichen Nutzungsanteil möglichst auszuschließen. Dieser Anforderung wird nur durch fortlaufende und zeitnahe Erfassung der Fahrten in einem geschlossenen Verzeichnis gerecht, das aufgrund seiner

äußeren Gestaltung geeignet ist, jedenfalls im Regelfall nachträgliche Abänderungen, Streichungen und Ergänzungen kenntlich werden zu lassen.

Mit Ihrer Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 – bis 2008 wurde jeweils ein geändertes Fahrtenbuch sowie Aufzeichnungen hinsichtlich der Tagesgelder vorgelegt.

Nach Durchsicht der einzelnen Unterlagen weisen diese eklatante Unterschiede auf. Die jeweiligen Aufzeichnungen weisen ungleiche Kilometerangaben hinsichtlich der Gesamt-, betrieblichen und Privatkilometer auf. Die Kilometerstände wurden monatlich angepasst und können aufgrund der Kilometerdivergenzen keine fortlaufende Angabe bieten. Zudem fehlen einzelne Monate in den jeweiligen Aufzeichnungen.

Aufgrund vorgenannter Grundlagen waren mangels wesentlicher Voraussetzungen die vorgelegten Unterlagen als jeweils ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch nicht anzuerkennen.

Unter Bezugnahme oben bezeichneter Nachweisführung sind die Privatfahrten mittels eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches ODER anderen entsprechenden Unterlagen vom Steuerpflichtigen nachzuweisen.

Mangels ordnungsgemäß geführtem Fahrtenbuch sind daher andere entsprechende Unterlagen zum Nachweis der Privatfahrten vorzulegen."

Am 21.08.2009 sprach der Bw persönlich beim FA FA vor. Laut Aktenvermerk wurde das 2. Fahrtenbuch nunmehr korrigiert, berücksichtigt private Fahrten (zwischen Arbeitsstätte und Wohnung). Daraus würden die Differenzen in den Kilometerständen resultieren. Die Auflistung der Tagesgelder sei unrichtig, da sie mit dem 1. Fahrtenbuch laut Erstbescheid verknüpft sei. Die Daten wurden vom FA nochmals überspielt und der USB-Stick retourniert.

In einem weiteren Aktenvermerk vom 02.09.2009 stellte das FA fest, dass sich die Summe der privat gefahrenen Kilometer auf 5.740 km belaufe, ermittelt anhand des vorgelegten Fahrtenbuches und der Tagesgeldabrechnungen für den Arbeitgeber, wobei der Monat September noch immer nicht vorgelegt worden sei. Darüber wurde der Bw telefonisch in Kenntnis gesetzt, welcher eine Übermittlung bis in die 37. Kalenderwoche zusicherte.

Mit Schreiben vom 09.09.2009 übermittelte der Bw das angeforderte Fahrtenbuch und eine Tagesgeldaufstellung für den Monat September. Laut diesen Unterlagen seien im September nur 22 km Privatfahrten angefallen.

In der Folge teilte das FA dem Bw am 10.09.2009 mit, dass die Berufungen 2006 und 2008 abgewiesen würden und die Berufung 2007 an das Finanzamt B, FA C, das Betriebsstättenfinanzamt, weitergeleitet werden würde.

Im Ersuchen des FA FA an das FA C wurde um weitergehende Untersuchung der Berufung und ggf. Berichtigung der Lohndaten für 2007 gebeten:

„ [...] Nach umfassender Prüfung wurde die Berufung gegen die E-Bescheide 2006 und 2008 abgewiesen, da der Jahresdurchschnitt über dem Grenzbetrag liegt.

Im Erstbescheid 2006 bis 2008 wurden die vorgelegten Fahrtenbücher nicht anerkannt, da ua. die Fahrten Wohnung- Arbeitsstätte nicht als Privatfahrten berücksichtigt wurden.

Im Berufungsverfahren wurden korrigierte Fahrtenbücher vorgelegt, welche nunmehr diese Fahrten als Privatfahrten ausweisen. Die Fahrtenbücher wurden zunächst verworfen, da diese nicht den anzuerkennenden Grundlagen entsprochen haben – unterschiedliche Kilometerstände zu den einzelnen Monaten, teilweise fehlten einzelne Monate sowie erhebliche Divergenzen zu den Unterlagen betreffend die Tagesdiäten sowie zu den vorgelegten Fahrtenbücher im Erstverfahren.

Aufgrund der persönlichen Vorsprache des Steuerpflichtigen wurde eine geschlossene Excel-Datei mit den einzelnen Fahrtenbüchern vorgelegt (vgl. Anlage). Aufgrund der Korrektur um die auszuweisenden Privatfahrten (Wohnung – Arbeitsstätte) sowie der Verknüpfung zu den Abrechnungen der Tagesdiäten konnten die unterschiedlichen Kilometerstände zu den einzelnen Monaten sowie die Abweichungen glaubhaft gemacht werden.

Die Unterlagen für September 2007 wurden nachgereicht, da diese bei der Übermittlung der Excel-Dateien fehlten (vgl. Anlage).

Nach nochmaliger Überprüfung wurde der Grenzwert im Jahresdurchschnitt 2006 und 2008 überschritten. Der Jahresdurchschnitt 2007 beträgt 5.762 km.

Nach Rücksprache mit D E (ha. Anm: vom FA C) hinsichtlich der Berichtigung des Lohnzettels wurde uns mitgeteilt, dass eine nochmalige Überprüfung der Daten zu erfolgen hat (ua. Abgleich mit Servicerechnungen der Firma FI G):

Wir ersuchen daher höflichst um weitere Bearbeitung und gegebenenfalls um Berichtigung der Lohndaten für 2007. Sollte es nunmehr zu einer abweisenden Entscheidung kommen, ersuchen wir höflichst um Bekanntgabe Ihrer Entscheidungsgrundlagen, da letztendlich die Berufungserledigung durch das H erfolgt. Auf das Telefongespräch mit D E darf verwiesen werden. "

Die vom FA C erfolgten Prüfungen führten zu dem Ergebnis, dass das Fahrtenbuch nicht als Beweismittel dazu geeignet sei, eine Herabsetzung des Sachbezugswertes auf die Hälfte anzuerkennen. Das liege u.a. daran, dass

- die vom FA ermittelten Strecken, die als betrieblich ausgewiesen wurden, ausnahmslos geringer waren als im Fahrtenbuch
- die Überprüfung an sich kaum möglich war, da als Zielangaben fast ausschließlich nur Postleitzahlangaben vorhanden waren, was eine Überprüfung quasi unmöglich macht (auch keine Adressen-, Kundenliste)
- es Differenzen in den Kilometerangaben lt Fahrtenbuch gab, die sich teils erheblich von den Kilometerangaben des Leasingunternehmens unterscheiden (zwischen 72 km und 793 km), ab Oktober sei sogar gar keine Übereinstimmung mehr vorhanden gewesen, etc.

Es erging daher seitens des FA C unter Abwägung der amtswegigen Ermittlungspflicht gemäß § 119ff BAO und der Nachweispflicht des Bw für die Fahrtstrecken iSd § 4 Abs. 1 Sachbezugs-VO die Beurteilung, dass für das Streitjahr der volle Sachbezug für die private Nutzung des Pkw zur Anwendung kommen müsse.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24.11.2009 wies das Finanzamt FA hierauf die Berufung betreffend Einkommensteuer für 2007 als unbegründet ab:

„Unter Bezugnahme auf das Telefonat vom 10.09.2009 hat eine Lohnzettelberichtigung (Berücksichtigung Sachbezug) durch das Betriebsstättenfinanzamt zu erfolgen.

Aufgrund der vorgelegten Fahrtenaufzeichnungen war eine schwerpunktmäßige Überprüfung mangels Adressangaben und Kundenliste nur schwer oder gar nicht durchführbar bzw. ergaben sich erhebliche Kilometerdifferenzen und grobe Aufzeichnungsdefizite in den Ziel-, Zwecks- und Ortsangaben.

Unter Bezugnahme auf das Erörterungsgespräch vom 12.08.2009 konnten die Unterlagen mangels Überprüfbarkeit nicht als geeignetes Beweismittel herangezogen werden. Der in § 4 Abs. 2 Sachbezugs-VO geforderte Nachweis erfordert eine konkrete Behauptung betreffend der Anzahl der für Fahrtstrecken im Sinne des § 4 Abs. 1 der Sachbezugs-VO zurückgelegten Kilometer und die Beibringung geeigneter Beweismittel. Aus vorgenannten Gründen konnten die Aufzeichnungen nicht als geeignetes Beweismittel herangezogen werden. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.“

Gegen diese Berufungserledigung für das Jahr 2007 richtet sich der Vorlageantrag des Bw gemäß § 276 BAO vom 09.12.2009, welcher am selben Tag am FA FA einlangte.

Der Vorlagebericht zur Berufung gem. § 276 Abs. 6 BAO langte am 23.12.2009 beim Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Wien ein.

In der am 24. November 2010 durchgeführten mündlichen Verhandlung wandte sich der Bw gegen den Vorhalt, dass zu den in den Fahrtenbüchern notierten Orts- bzw. Postleitzahlangaben als Ziele keine konkreten Adressen der aufgesuchten Kunden vorhanden seien. So sei mit der Berufung ein Verzeichnis mit Orts- bzw. Postleitzahlen und den entsprechend zugeordneten Kunden bzw. Dienstgeber/Wohnort vorgelegt worden, aus dem die aufgesuchten Adressen ersichtlich seien.

Auf Vorhalt der Vertreterin des Wohnsitzfinanzamtes, dass diese Liste nur für das Jahr 2008 eingereicht worden sei, antwortete der Bw, dass dieses Verzeichnis auch für die 2007 aufgesuchten Adressen gelten solle.

Der Bw verwies darauf, dass nicht ersichtlich sei, wie das Betriebsstättenfinanzamt die Entfernungen ermittelt habe.

Dem Bw zufolge habe nur eine einmalige Korrektur des Fahrtenbuches stattgefunden, da nach Aufforderung des Wohnsitzfinanzamtes die Fahrten zwischen Betriebsstätte und der Wohnung als privat gekennzeichnet worden seien. Der Kundenkreis sei stets gleich geblieben, es handle sich um niedergelassene Fachärzte für J sowie um entsprechende Einrichtungen zur stationären Behandlung. Daher müsse die Legende allenfalls bei Adressänderungen adaptiert werden.

Der Vertreter des Betriebsstättenfinanzamtes teilte mit, dass die Entfernungen anhand von Google Maps ermittelt worden seien, es seien die schnellsten Verbindungen berücksichtigt und ein Toleranzspielraum von 15% eingeräumt worden.

Der Bw teilte zu den gefahrenen Strecken am 12.01.2007 mit: K, L, M bis N oder K, O, P, Q von dort auf die R von da auf die S. Jetzt über die T.

Wenn U V angegeben sei, handle es sich um seinen Arbeitgeber. Er verfüge nur über den Firmenwagen, mit dem er alle Privatfahrten erledige. Seine Ehegattin habe keinen Führerschein. Einkäufe würden meistens auf der Rückfahrt von einer Dienstreise erledigt. Ansonsten kaufe er am Samstag ein; diese Fahrten seien als Privatfahrt ausgewiesen. Um die Gräber der Verwandten in V kümmerten sich Verwandte und die W.

Der Vertreter des Betriebsstättenfinanzamtes entgegnete hierauf, dass er bei der Eingabe der Strecke K – N bei Google Maps die kürzeste Entfernung 101 km und die längste 122 km in eine Richtung sei. Über L wären es 108 km.

Der Berufungswerber kann es sich nicht erklären, wie er auf 139 km in eine Richtung für diese Richtung kam.

Zu der Fahrt am 22.01.2007 teilte der Vertreter des Betriebsstättenfinanzamtes mit, dass für die Strecke K – X 137 km bzw 157 km als zweiter Wert festgestellt wurden.

Dazu teilte der Bw mit, dass es sein könne, dass er eine Wartezeit genutzt habe, um zu einem Facharzt für J in N und zurück zu fahren.

Weiters teilte der Bw mit, dass die Daten jeweils am Abend eingegeben werden, wobei das Fahrtenbuch aus der Spesenabrechnung gespeist werde. Die Vorgaben für das Fahrtenbuch würden durch die Firma erfolgen. Es gebe eine eigene Spalte für die Anzahl der Privatkilometer.

Die Privatfahrten würden in der Weise ermittelt, dass auf Dienstfahrten zurückgelegte Privatkilometer geschätzt würden. Werde nach einer Dienstfahrt eine Privatfahrt unternommen, ergebe sich die Strecke aus dem Tageskilometerzähler. Im Februar sei er in Y auf Kur gewesen. Wahrscheinlich sei er hier mit dem Auto unterwegs gewesen und habe nach der Rückkehr alle Privatkilometer auf einmal eingetragen. Er habe keinen Laptop auf der Kur dabei gehabt, sodass alle Fahrten erst nach der Rückkehr eingetragen werden konnten. Am 19. Februar 2007 habe er zunächst eine Dienstfahrt unternommen, diese abgezogen, und so wisse er, wie viele Kilometer er privat gefahren sei.

Die Vertreterin des Wohnsitzfinanzamtes hielt dem Bw die Eintragungen im Fahrtenbuch für den Zeitraum 22.- 31.12.2007 vor. An diesen Tagen wurden keinerlei Privatkilometer ausgewiesen, was die Vertreterin als ungewöhnlich bezeichnete.

Darauf antwortete der Bw, dass alle Privatfahrten bis Ende Dezember gesammelt im Jänner 2008 eingetragen worden seien.

Die Vertreterin des Wohnsitzfinanzamtes hinterfragte weiters, warum fast alle Wochenenden „kilometerlos“ seien.

Der Bw nannte als Grund, dass keine Privatfahrten am Wochenende stattgefunden hätten, wenn diese nicht eingetragen seien.

Fahrten vom Arbeitgeber nach Hause, die fallweise vorgekommen seien, hätten im Jahr etwa 400 bis 500 km betragen. Diese Fahrten wurden vom Bw nach seinerzeitiger Belehrung durch das Finanzamt als „privat“ angesehen. Einen Arbeitsplatz in der Firma habe er nicht, seine Arbeitsstätte habe er zu Hause.

Seine Verwandten seien in V , ab und zu besuche er sie, wenn er in V tätig sei.

Mitarbeiter bei Vereinen sei er nicht.

Kleinere Arbeiten am Haus/Garten erledige er nicht selber, sondern würden von Nachbarn miterledigt.

Es könne weiters durchaus sein, dass er mehrere Tage hintereinander das SpitalA anfare. Dort gebe es mehr als AB Ärzte, die er betreue. Als Privatfahrten habe er nur Fahrten von der Firma nach Hause, nicht aber von zu Hause in die Firma angeführt.

Der Vertreter des Betriebsstättenfinanzamtes erwähnte, dass es größere Differenzen beim Vergleich der Kilometer laut Fahrtenbuch und der Kilometer im Rahmen der Aufzeichnungen des Leasingvertragsunternehmens gegeben habe.

So gebe es am 1. Oktober 2007 eine Differenz von ca. 800 km.

Der Bw führte dazu aus, dass die Auftragsscheine in der Werkstatt oft ungenaue Angaben enthielten, der jeweils exakte Kilometerstand befinde sich jedoch im Servicebuch.

Daraufhin erwähnte der Vertreter des Betriebsstättenfinanzamtes, dass in der Regel bei Reparaturen darauf hingewiesen werde, dass auf genaue Kilometerangaben geachtet werden solle.

Dem Bw zufolge würden die Kilometerangaben beim Tanken auf 10 km gerundet und von ihm eingegeben. Es gebe Fälle, in dem er nachträglich erkenne, dass falsche Eintragungen vorgenommen worden seien. Er mache dann eine Fehlermeldung. Die 800 km seien offenbar ein grober Fehler gewesen.

Die Vertreterin des Finanzamtes verwies abschließend auf die Sachbezugswertverordnung. Voraussetzung für die Reduzierung des Sachbezugs sei der lückenlose Nachweis aller Fahrten in einem Fahrtenbuch. Eine normale Excel-Tabelle könne jederzeit verändert werden. Das sei nicht ordnungsgemäß.

Im Übrigen sei auch die Darstellung der Privatfahrten im gegenständlichen Fall unglaublich. Vor allem am Wochenende gebe es keine Eintragungen an Privatfahrten.

Der Bw ersuchte den Berufungssenat abschließend, seiner Berufung Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im angefochtenen Zeitraum 2007 war der Bw als Dienstnehmer bei einem Pharmakonzern beschäftigt.

Dem Bw wurde während des Berufszeitraums 2007 ein Dienst-PKW auch für private Fahrten zur Verfügung gestellt.

Strittig ist, in welchem Umfang im Jahr 2007 nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte an Privatfahrten mit dem Dienstwagen durchgeführt wurden.

Gemäß [§ 15 Abs. 1 EStG 1988](#) liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 EStG 1988 – wozu auch die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zählen – zufließen.

Die hierzu ergangene Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ([Sachbezugswerteverordnung](#)) BGBl. II Nr. 416/2001 i.d.g.F. regelt die Privatnutzung von Dienstautos wie folgt:

„§ 4. (1) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, dann ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 600 Euro monatlich, anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Selbständig bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten.

(2) Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal 300 Euro monatlich) anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.

(3) Ergibt sich bei Ansatz von 0,50 Euro (Fahrzeugbenützung ohne Chauffeur) bzw. 0,72 Euro (Fahrzeugbenützung mit Chauffeur) pro Kilometer Fahrtstrecke im Sinne des Abs. 1 ein um mehr als 50% geringerer Sachbezugswert als nach Abs. 2, ist der geringere Sachbezugswert anzusetzen. Voraussetzung ist, dass sämtliche Fahrten lückenlos in einem Fahrtenbuch aufgezeichnet werden.

(4) Bei Gebrauchtfahrzeugen ist für die Sachbezugsbewertung der Listenpreis im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung des Fahrzeuges maßgebend. Sonderausstattungen bleiben dabei unberücksichtigt. Anstelle dieses Betrages können die nachgewiesenen tatsächlichen Anschaffungskosten (einschließlich allfälliger Sonderausstattungen und Rabatte) im Sinne des Abs. 1 des ersten Erwerbes des Kraftfahrzeuges zu Grunde gelegt werden.

(5) Bei geleasteten Kraftfahrzeugen ist der Sachbezugswert von jenen Anschaffungskosten im Sinne des Abs. 1 zu berechnen, die der Berechnung der Leasingrate zu Grunde gelegt wurden.

(6) Bei Vorführkraftfahrzeugen sind die um 20% erhöhten tatsächlichen Anschaffungskosten im Sinne des Abs. 1 anzusetzen.

(7) Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber mindern den Sachbezugswert. Bei einem einmaligen Kostenbeitrag besteht ein Wahlrecht, diesen auf acht Jahre verteilt vom laufend ermittelten Sachbezugswert abzuziehen oder den Sachbezugswert von den um den Kostenbeitrag geminderten Anschaffungskosten zu berechnen. Trägt der Arbeitnehmer Treibstoffkosten selbst, so ist der Sachbezugswert nicht zu kürzen."

Nach der SachbezugswerteV ist somit ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal „600 Euro“ monatlich anzusetzen, wenn dem Arbeitnehmer die Benützung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeugs für nichtbetriebliche Fahrten möglich ist. Jedoch ist eine Reduzierung gemäß § 4 Abs. 2 SachbezugswerteV dieses Sachbezuges auf 0,75% der Anschaffungskosten vorgesehen, wenn nachgewiesen werden kann, dass die Fahrtstrecke für die nicht beruflich veranlassten Fahrten im Jahr nicht mehr als 500 km monatlich beträgt. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den unterschiedlichen Lohnzahlungszeiträumen seien unbeachtlich.

Im gegenständlichen Berufungsfall ist – wie ausgeführt - die Anzahl der privat gefahrenen Jahreskilometer strittig. Zur Ermittlung der entsprechenden Anzahl der privat gefahrenen Kilometer ist von Folgendem auszugehen:

Vorweg ist festzuhalten, dass der Ansatz eines niedrigeren Sachbezugswerts als 300 € im Monat nach dem klaren Wortlaut des § 4 Abs. 3 SachbezugswerteV die lückenlose Aufzeichnung sämtlicher Fahrten in einem Fahrtenbuch voraussetzt.

Diese Voraussetzung ist hier jedenfalls nicht erfüllt.

In der Verwaltungspraxis wird gemäß LStR 2001 Rz 177 die Auffassung vertreten, dass der Nachweis für eine geringere private Nutzung als durchschnittlich 500 km pro Monat auch durch andere Beweismittel als ein Fahrtenbuch erfüllt werden kann, um den halben Betrag des Sachbezugs ansetzen zu können.

So könne z.B. die Jahreskilometerleistung um diejenigen Kilometerleistungen gemindert werden, die laut Reisekostenabrechnungen etc. zweifelsfrei als betrieblich veranlasste Fahrten zu klassifizieren sind.

Sei der verbleibende Betrag – die Privatfahrten- somit geringer als 6.000 km, könne davon ausgegangen werden, dass der halbe Sachbezugswert zustehe.

Dies wird auch in der Spruchpraxis des UFS (etwa UFS 11. 7. 2005, RV/0440-S/03) und in der Literatur (siehe etwa Jakom/*Lenneis*, EStG, 2010, § 15 Rz 21, oder *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg], MSA EStG 11. EL § 15 Anm. 35) vertreten. Jedoch wird auch hier festgestellt, dass der Nachweis dennoch sinnvollerweise in der Form eines Fahrtenbuches erfolgen solle.

Der Nachweis fehlender Privatnutzung muss nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar nicht unbedingt an Hand eines Fahrtenbuches geführt werden (VwGH 7. 8. 2001, [97/14/0175](#); VwGH 26. 3. 2003, [2001/13/0092](#)), ist aber vom Steuerpflichtigen zu erbringen (VwGH 29. 10. 2003, 2003/13/0028), wobei diesen eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft (VwGH 23. 11. 2004, 2001/15/0083).

Im vorliegenden Fall wurden Fahrtenbücher als Entscheidungsgrundlage vorgelegt und wurden überprüft.

Ein Fahrtenbuch hat zumindest das Datum, die Dauer, den Beginn und das Ende, das Ziel und den Zweck jeder einzelnen Fahrt festzuhalten (VwGH 21. 10. 1993, [92/15/0001](#)).

Eine mit Hilfe eines Computerprogramms erzeugte Datei gilt nur dann als ordnungsgemäßes Fahrtenbuch, wenn nachträgliche Veränderungen an den zu einem früheren Zeitpunkt eingegebenen Daten nach der Funktionsweise des verwendeten Programms technisch ausgeschlossen sind oder in der Datei selbst dokumentiert und offen gelegt werden (*Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg], MSA EStG 11. EL § 16 Anm. 22 „Fahrtkosten – Allgemeines“ unter Hinweis auf BFH 16. 11. 2005, VI R 64/04).

Eintragungen müssen somit geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden.

Ein Fahrtenbuch als Beweismittel für den halben Sachbezugswert muss somit also fortlaufend geführt werden, mit allen notwendigen Angaben, die für das Nachvollziehen der zurückgelegten Strecken notwendig sind.

Die nach dem allgemeinen Verständnis erforderlichen Angaben wurden vom Bw in einer Reihe von Fällen – wie bereits vom FA C ausgeführt - nicht eingehalten und es ergeben sich somit erhebliche Zweifel an der Aussagekraft und dem Wahrheitsgehalt des Fahrtenbuches.

So teilte der Bw ua in der mündlichen Verhandlung mit, dass die Kilometerangaben beim Tanken auf volle 10km gerundet würden. Dieses widerspricht der ordnungsgemäßen Führung

eines Fahrtenbuches, da ein permanentes Runden bei den Tankfahrten auf volle 10km die Aussagekraft des Fahrtenbuches insoweit schmälert, als dass allein schon dadurch das Fahrtenbuch kaum noch den realen Kilometerstand widerspiegeln kann und quasi nicht auf seine Plausibilität hin überprüfbar ist.

Ebenfalls ist das Gebot der Vollständigkeit bei der Führung des Fahrtenbuches vom Bw nicht eingehalten worden: Aus Gründen der Nachvollziehbarkeit muss jede betriebliche Fahrt einzeln und nachvollziehbar eingetragen sein, um von der Gesamtkilometerzahl durch Herausrechnen der beruflich gefahrenen Strecke die Summe der privat gefahrenen Kilometer ableiten zu können.

Diesen Grundsatz hat der Bw nicht eingehalten. So konnte er nicht erklären, wie sich die Länge der betrieblich ausgewiesenen Fahrtstrecken zusammensetzen, welche z.T. viel länger waren als vom Betriebsstättenfinanzamt ermittelt (zB K – N). Darüber hinaus erwähnte der Bw, dass bei Nichtantreffen einzelner Kunden ein alternativer Kunde in der (relativen) Nähe aufgesucht worden sei, was jedoch aus dem Fahrtenbuch nicht ersichtlich ist. Das Fahrtenbuch des Bw ist also hinsichtlich der Anzahl der betrieblich veranlasst gefahrenen Kilometer weder vollständig, noch schlüssig noch nachvollziehbar. In der vom Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers vorgenommenen Prüfung ergaben sich Differenzen, die die Schlüssigkeit und richtige Aufzeichnung zwischen betrieblichen und privat gefahrenen Kilometern als nicht glaubwürdig darstellen.

Das Betriebsstättenfinanzamt führte Erhebungen zur Überprüfung der Abgrenzung, ob privat mehr als 6000 km mit dem Dienst-Pkw gefahren worden seien, durch. Im Vorfeld wurden durch den Bw 5.762 km als privat veranlasst im Fahrtenbuch ausgewiesen.

Sofern möglich wurden vom FA die im Fahrtenbuch angegebenen Kilometerangaben aufgrund der vom Bw getätigten Eintragungen überprüft, wobei sich laut Routenplanerberechnungen ausnahmslos geringere Fahrtstrecken als laut Fahrtenbuch ergaben (so am 12.1.2007 lt. RP KM 206 – laut FB KM 278 oder am 20.1.2007 lt. RP km 280 – lt. FB KM 350). Die Überprüfung war aufgrund der fehlenden Adressangaben erheblich erschwert. Laut Fahrtenbuch seien am 26. und 27. August 795 km, am 29. und 30. Oktober 342 km betrieblich zurückgelegt worden ohne die Adressen auszuweisen. Ab dem Monat Oktober ergaben sich nach Einholung von Aufzeichnungen (Reparaturen und Tankfahrten) des Leasingunternehmens keine Übereinstimmungen mehr mit den Kilometerständen in den Fahrtenbüchern des Bw. Die einzelnen festgestellten Differenzen lassen sich dem Schreiben des Betriebsstättenfinanzamtes an den Bw entnehmen.

Insgesamt konnte der Bw aufgrund der nicht nachvollziehbaren Aufzeichnungen auch in der mündlichen Berufungsverhandlung nicht nachweisen bzw. auch nur glaubhaft machen, dass er im Jahresschnitt unter 6.000 km privat mit dem Dienst-Pkw fuhr. Es war nicht feststellbar, dass die Gesamtzahl der als beruflich veranlasst angegebenen gefahrenen Kilometer richtig ist.

Das vorliegende Fahrtenbuch kann somit nicht als Beweismittel zur Herabsetzung des Sachbezugswertes auf 0,75% herangezogen werden.

Auch im Zusammenhang mit anderen Beweismitteln (Reisekostenabrechnungen) kann nicht mit der erforderlichen Sicherheit festgestellt werden, dass die im Berufszeitraum „privat“ gefahrenen Kilometer insgesamt 6.000 nicht überschritten haben.

Rechtlich bedeutet die Feststellung, dass die beruflich gefahrenen Kilometer nicht feststehen und folglich auch die privat veranlasst gefahrenen Kilometer nicht nachvollziehbar sind, dass damit dem Begehren des Bw auf Ansetzung lediglich des halben Betrages, 0,75% des Sachbezugswertes, nicht entsprochen werden kann.

Die Berücksichtigung eines halben Sachbezugswertes erfordert eine glaubwürdige Darstellung der privat zu betrieblich gefahrenen Kilometer. Insbesondere bei lediglich geringfügigem Unterschreiten des relevanten Wertes von 6.000 Jahreskilometern – wie hier gegeben – ist ein schlüssiges Vorbringen erforderlich und müssen Ungereimtheiten glaubwürdig aufgeklärt werden (vgl. etwa UFS 10.06.2010 RV/3139-W/09; UFS 29.10.2009 RV/0820-W/08; UFS 20.05.2010 RV/1981-W09; UFS 12.04.2010 RV/0095-S/08; UFS 09.04.2008 RV/0103-G/05).

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 11. Jänner 2011